Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MICHAL BOBEK
vom 26. März 2020[1]

Rechtssache C-835/18

SC Terracult SRL
gegen
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(Vorabentscheidungsersuchen der Curtea de Apel Timişoara [Berufungsgericht, Timişoara, Rumänien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Richtlinie 2006/112/EG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Reverse-Charge-Verfahren – Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Steuer – Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Steuer – Umsätze eines Besteuerungszeitraums, der bereits Gegenstand einer Steuerprüfung war – Effektivitätsgrundsatz – Steuerneutralität – Guter Glaube – Rechtsmissbrauch – Steuerbetrug – Rechtssicherheit“

I. Einleitung

1. Eine steuerpflichtige Person wurde von den Steuerbehörden geprüft. Nach Feststellung von Fehlern in Bezug auf einen bestimmten Umsatz, bei dem die Steuerpflichtige als Lieferantin handelte, erließen die Steuerbehörden einen Steuerbescheid, mit dem die Steuerpflichtige aufgefordert wurde, zusätzliche Mehrwertsteuer zu entrichten. Die Steuerpflichtige entsprach dem Steuerbescheid und entrichtete die zusätzlich geforderte Mehrwertsteuer.

2. Nachfolgend traten jedoch neue Tatsachen zutage, die im Hinblick auf den streitigen Umsatz die Anwendung einer anderen Steuerregelung (des Reverse-Charge-Verfahrens) auslösten. Können die nationalen Steuerbehörden es unter solchen Umständen verweigern, der Steuerpflichtigen die Berichtigung der maßgeblichen Rechnungen zu gestatten, und somit der Steuerpflichtigen im Ergebnis das Recht auf eine Steuerberichtigung versagen, weil sich die Rechnungen auf Umsätze beziehen, die während eines Zeitraums getätigt wurden, der Gegenstand einer Steuerprüfung war, und der sich daraus ergebende Steuerbescheid von der Steuerpflichtigen zu jener Zeit nicht angefochten wurde?

1 Originalsprache: Englisch.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

3. Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [2] sah in der zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung [3] vor:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird."

4. Art. 199a der Mehrwertsteuerrichtlinie sah vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können bis zum 31. Dezember 2018 für einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren vorsehen, dass die Mehrwertsteuer von dem steuerpflichtigen Empfänger folgender Leistungen geschuldet wird:

…

i) Lieferungen von Getreide und Handelsgewächsen einschließlich Ölsaaten und Zuckerrüben, die auf der betreffenden Stufe normalerweise nicht für den Endverbrauch bestimmt sind,

…"

5. Gemäß dem Durchführungsbeschluss. 2011/363/EU war Rumänien ermächtigt, das Reverse-Charge-Verfahren auf einige Getreidesorten einschließlich Rapssamen anzuwenden [4]. Am 20. Februar 2014 teilte Rumänien der Kommission mit, dass es in Einklang mit der Richtlinie 2013/43 dieses Verfahren im Hinblick auf bestimmte Getreidesorten weiterhin bis zum 18. Dezember 2018 anwenden werde.

B. Nationales Recht

6. Gemäß Art. 7 Abs. 2 der Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (Regierungsverordnung Nr. 92/2003 über die Steuerverfahrensordnung in neu bekannt gemachter Fassung) ist die Steuerbehörde berechtigt, den Sachverhalt von Amts wegen zu prüfen und alle Informationen und Unterlagen einzuholen und zu verwenden, die für die korrekte Ermittlung der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen erforderlich sind, und sie ermittelt und berücksichtigt alle Umstände des Einzelfalls.

7. Gemäß Art. 205 Abs. 1 und Art. 207 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung muss ein Einspruch gegen einen Steuerverwaltungsakt innerhalb von 30 Tagen ab Bekanntgabe eingelegt werden, andernfalls ist er verfristet. Das Einspruchsverfahren nimmt dem Steuerpflichtigen nicht das Recht auf einen gerichtlichen Rechtsbehelf unter den gesetzlich festgelegten Voraussetzungen.

2 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

3 Fassung nach Änderung durch die Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 zur Änderung der Richtlinie 2006/112 (ABl. 2013, L 201, S. 4).

4 Durchführungsbeschluss des Rates vom 20. Juni 2011 zur Ermächtigung Rumäniens, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112 (ABl. 2011, L 163, S. 26) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen.

8. Art. 213 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung sieht vor:

„Die zuständige Behörde prüft, wenn sie über den Einspruch entscheidet, die tatsächlichen und rechtlichen Gründe, die dem Steuerverwaltungsakt zugrunde liegen. Bei der Prüfung des Einspruchs sind das Vorbringen der Parteien, die von ihnen angeführten Rechtsvorschriften und der Akteninhalt zu berücksichtigen. Der Einspruch ist innerhalb der Grenzen der Befassung zu behandeln."

9. Art. 159 der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) sieht in der durch die Legea nr. 343/2006 (Gesetz Nr. 343/2006) geänderten und ergänzten Fassung, mit deren Titel VI u. a. die Mehrwertsteuerrichtlinie in nationales Recht umgesetzt wurde, vor:

„(1) Die in Rechnungen oder sonstigen Dokumenten, die als Rechnung gelten, enthaltenen Informationen werden wie folgt berichtigt:

…

b) wurde das Dokument an den Erwerber/Dienstleistungsempfänger übermittelt, ist entweder ein neues Dokument, das zum einen die Informationen des ursprünglichen Dokuments, die Nummer und das Datum des korrigierten Dokuments sowie die mit einem Minuszeichen versehenen Werte und zum anderen die korrekten Informationen und Werte enthalten muss, oder ein neues Dokument mit den korrekten Informationen und Werten zusammen mit einem weiteren Dokument mit den mit einem Minuszeichen versehenen Werten, in das die Nummer und das Datum des korrigierten Dokuments einzutragen ist, auszustellen.

…

(3) Steuerpflichtige, die einer Steuerprüfung unterzogen wurden, bei der Unrichtigkeiten festgestellt wurden, was die korrekte Festsetzung der vereinnahmten Steuer anbelangt, und die verpflichtet sind, die entsprechenden Beträge auf der Grundlage eines von der zuständigen Steuerbehörde erlassenen Verwaltungsakts zu zahlen, können dem Erwerber/Dienstleistungsempfänger Korrekturrechnungen nach Abs. 1 Buchst. b ausstellen. Die ausgestellten Rechnungen müssen einen Hinweis darauf enthalten, dass sie nach der Prüfung ausgestellt wurden, und sind in einer gesonderten Rubrik der Steuererklärung einzutragen. Die Erwerber/Dienstleistungsempfänger sind berechtigt, die in diesen Rechnungen ausgewiesene Steuer innerhalb der Grenzen und unter den Bedingungen der Art. 145 bis 147[2] abzuziehen."

III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

10. Die rumänischen Steuerbehörden führten bei der Donauland SRL, einer Gesellschaft, die später in die Terracult SRL (im Folgenden: Terracult) eingebracht wurde, eine Steuerprüfung durch, die im März 2014 abgeschlossen wurde. Die Prüfung ergab, dass Donauland im Zeitraum vom 10. bis zum 14. Oktober 2013 Rapssamen an die Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Deutschland) (im Folgenden: Almos) geliefert hatte. Aufgrund der Feststellung, dass Donauland keine Nachweise vorlegen konnte, die belegt hätten, dass die Gegenstände das Hoheitsgebiet Rumäniens verlassen hatten, gingen die Steuerbehörden davon aus, dass die Mehrwertsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen für diese Lieferungen nicht gelte.

11. Am 4. März 2014 erließen die Steuerbehörden einen Steuerbescheid (im Folgenden: erster Steuerbescheid) und einen Steuerprüfungsbericht über bestimmte zusätzliche Verbindlichkeiten von Donauland einschließlich Mehrwertsteuer in Höhe von 440 241 rumänischen Lei (RON) für die im Oktober 2013 an Almos erfolgten Rapssamenlieferungen, die als dem normalen Mehrwertsteuersatz von 24 % unterliegende Inlandslieferungen angesehen wurden.

12. Donauland legte gegen diesen ersten Steuerbescheid keinen Einspruch ein.

13. Am 28. März 2014 teilte Almos Donauland mit, sie habe festgestellt, dass die von Donauland ausgestellten Rechnungen Almos' deutsche Steuer-Identifikationsnummer (im Folgenden: Steuer-ID) enthielten. Almos teilte Donauland mit, die Gegenstände hätten das rumänische Hoheitsgebiet nicht verlassen, und bat um Ausstellung korrigierter Rechnungen mit den Identifikationsdaten von Almos' Steuervertreter in Rumänien.

14. Auf der Grundlage der von Almos vorgelegten Unterlagen erfasste Donauland gemäß Art. 159 Abs. 3 des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch 180 Korrekturrechnungen in ihrer Buchhaltung. Die Korrekturrechnungen waren an Almos gerichtet (adressiert sowohl an Almos in Deutschland als auch an deren Steuervertreter in Rumänien) und spiegelten auf der Grundlage, dass infolge der Mitteilung vom 28. März 2014 eine unrichtige Identifikation des Käufers festgestellt worden war, die folgenden Vorgänge wider: (1) die Stornierung der innergemeinschaftlichen Lieferungen und ihre Neueinstufung als Inlandslieferungen unter Anwendung des normalen Mehrwertsteuersatzes von 24 % sowie (2) die Stornierung der Inlandslieferungen, auf die der normale Steuersatz Anwendung gefunden hatte, und deren Einbezug in die Kategorie der Lieferung von Gegenständen, für die das Reverse-Charge-Verfahren galt.

15. Die von Donauland ausgestellten Korrekturrechnungen wurden in die Mehrwertsteuererklärung für März 2014 aufgenommen. Donauland zog die diese Rechnungen betreffende Mehrwertsteuer von der für diesen Zeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer ab.

16. Infolge eines Antrags auf Erstattung der Mehrwertsteuer wurde von November 2016 bis Februar 2017 eine erneute Steuerprüfung durchgeführt, bei deren Abschluss der Steuerbescheid vom 10. Februar 2017 (im Folgenden: zweiter Steuerbescheid) erlassen wurde. Mit diesem Steuerbescheid wurde Terracult zur Zahlung zusätzlicher Mehrwertsteuer in Höhe von 440 241 RON verpflichtet.

17. Terracult legte gegen diesen zweiten Steuerbescheid Einspruch ein, der am 14. Juli 2017 von der Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Temeschwar, Rumänien) zurückgewiesen wurde.

18. Am 2. Februar 2018 erhob Terracult Klage vor dem Tribunalul Arad (Landgericht Arad, Rumänien) und beantragte u. a. die teilweise Aufhebung des zweiten Steuerbescheids und Erstattung des von dieser Gesellschaft auf der Grundlage des ersten Steuerbescheids entrichteten Betrags. Dieses Gericht wies die Klage ab.

19. Am 29. Juni 2018 legte Terracult gegen dieses Urteil bei der Curtea de Apel Timișoara (Berufungsgericht Temeschwar, Rumänien) ein Rechtsmittel ein. Dieses Gericht hatte Zweifel an der Vereinbarkeit der in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht und beschloss, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einer Verwaltungspraxis und/oder der Auslegung von Bestimmungen des nationalen Rechts entgegen, durch die die Berichtigung von Rechnungen und infolgedessen die Einbeziehung der berichtigten Rechnungen in die Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum, in dem die Berichtigung erfolgt ist, für Umsätze, die in einem Zeitraum getätigt wurden, der Gegenstand einer Steuerprüfung war, in deren Anschluss die Steuerbehörden einen Steuerbescheid erlassen haben, der bestandskräftig geworden ist, verhindert werden, wenn nach dem Erlass des Steuerbescheids zusätzliche Daten und Informationen entdeckt werden, die zur Anwendung einer anderen Steuerregelung führen würden?

20. Terracult, die rumänische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Diese Beteiligten haben in der Sitzung vom 5. Februar 2020 auch mündliche Ausführungen gemacht.

IV. Rechtliche Würdigung

21. Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage wissen, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit einer Bestimmung oder Praxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die die Berichtigung von Rechnungen in Bezug auf Umsätze, die während eines Zeitraums getätigt wurden, der Gegenstand einer Steuerprüfung war, in deren Anschluss die Steuerbehörden einen Steuerbescheid erlassen haben, der bestandskräftig geworden ist, nicht gestattet, wenn nach Erlass des Steuerbescheids zusätzliche Informationen zutage getreten sind, die zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens führen würden.

22. Meines Erachtens ist eine solche Praxis nicht mit dem Unionsrecht vereinbar. Die Erläuterung dieses Ergebnisses erfordert zunächst die Identifizierung des die Entrichtung der Mehrwertsteuer auf die streitigen Umsätze schuldenden Steuerpflichtigen (A). Sodann werde ich die Bedeutung des Rechts auf eine Steuerberichtigung und auf Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Steuern hervorheben (B). Schließlich werde ich mich der Beurteilung der Gründe zuwenden, die die rumänischen Behörden in der vorliegenden Rechtssache gegen die Steuerberichtigung und die Erstattung der rechtsgrundlos entrichteten Steuer angeführt haben (C).

A. Steuerpflichtiger, der die Mehrwertsteuer schuldet

23. Gemäß Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie „schuldet der Steuerpflichtige [die Mehrwertsteuer], der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, *außer in den Fällen, in denen die Steuer* gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 *von einer anderen Person geschuldet wird*“ [5].

24. Mit dem Durchführungsbeschluss 2011/363 wurde Rumänien ermächtigt, während des maßgeblichen Zeitraums auf den Verkauf von Rapssamen das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden. Gemäß Art. 199a Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird in einem solchen Fall „die Mehrwertsteuer *von dem steuerpflichtigen Empfänger [der Leistungen]* geschuldet“ [6].

25. Der Gerichtshof hat insoweit bestätigt, dass „im Fall der Anwendung der Regelung über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zwischen dem Erbringer von Dienstleistungen und deren Empfänger keine Mehrwertsteuerzahlung erfolgt. Der Empfänger hat für die getätigten Umsätze Vorsteuer zu entrichten, kann diese aber grundsätzlich in Abzug bringen, so dass der Steuerverwaltung kein Betrag geschuldet wird“ [7].

5 Hervorhebung nur hier.

6 Hervorhebung nur hier.

7 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, Rn. 23), vom 26. April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 41), und vom 11. April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 30).

26. Da (nunmehr) zwischen den Parteien unstreitig ist, dass in Bezug auf den in Rede stehenden Umsatz das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung findet, schuldete die Empfängerin und nicht die Lieferantin die Mehrwertsteuer. Der Umstand, dass die Lieferantin die Mehrwertsteuer in der irrtümlichen Annahme entrichtet hat, das Reverse-Charge-Verfahren gelte nicht, kann die Steuerbehörden nicht berechtigen, vom Reverse-Charge-Verfahren mit der Feststellung abzuweichen, dass die Lieferantin und nicht der Empfänger die Mehrwertsteuer schulde [8].

27. Dementsprechend ist als Nächstes zu prüfen, ob ein Lieferant grundsätzlich berechtigt ist, zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen und eine Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Steuer zu erhalten.

B. Das Recht auf Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Steuer und auf Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Steuer

28. Nach ständiger Rechtsprechung „ist es Aufgabe der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung *die Möglichkeit* vorzusehen, *jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen*, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist“ [9].

29. Nach ebenfalls gefestigter Rechtsprechung stellt das *Recht auf Erstattung von Abgaben*, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Unionsrechts erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die den Einzelnen aus den Bestimmungen des Unionsrechts in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Die Mitgliedstaaten sind also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten [10].

30. In Ermangelung von Unionsregelungen über Verfahren zur Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnungen [11] und über die Erstattung von Abgaben [12] sind die Verfahrensmodalitäten für diese Zwecke nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten. Diese nationalen Regelungen müssen jedoch dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip entsprechen, d. h., sie dürfen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Forderungen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.

31. Daher sollte einem Steuerpflichtigen, der zu Unrecht Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, gestattet werden, eine Berichtigung vorzunehmen und gegebenenfalls eine Erstattung zu beantragen. Die Verfahren, nach denen der Steuerpflichtige eine Steuerberichtigung vornehmen und eine Erstattung beantragen kann, richten sich nach nationalem Recht.

32. In der vorliegenden Rechtssache wird nicht vorgebracht, dass die nationalen Verfahren nicht dem Äquivalenzgrundsatz entsprechen. Terracult macht jedoch geltend, diese Verfahren verstießen u. a. gegen den Grundsatz der Effektivität, da sie es ihr unmöglich machten, eine Berichtigung vorzunehmen und eine Erstattung zu beantragen.

8 Vgl. entsprechend Urteil vom 23. April 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, Rn. 29).

9 Vgl. Urteil vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung) (Hervorhebung nur hier).

10 Vgl. unter vielen Urteil vom 16. Mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 Vgl. u. a. Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 48 und 49).

12 Vgl. z. B. Urteil vom 11. April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33. Dieser Standpunkt wird von der rumänischen Regierung in Frage gestellt. Sie bringt vor, in der vorliegenden Rechtssache könnten die Behörden der Lieferantin rechtmäßig verwehren, eine Berichtigung vorzunehmen und eine Erstattung zu beantragen. Dafür bestünden zwei Gründe. Erstens habe die Lieferantin den ersten Steuerbescheid nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist angefochten. Zweitens scheint die rumänische Regierung geltend zu machen, die Lieferantin habe nicht in gutem Glauben gehandelt oder ihre Rechte missbraucht. Ich werde beide Argumente der Reihe nach prüfen.

C. Durften die Steuerbehörden die Berichtigung und die Erstattung verweigern?

1. Fristen

34. Die rumänische Regierung bringt vor, Terracult habe es versäumt, den ersten Steuerbescheid innerhalb der vorgeschriebenen Frist anzufechten. Dieser sei daher in Bestandskraft erwachsen und könne nicht mehr in Frage gestellt werden.

35. Meiner Ansicht nach fasst die rumänische Regierung mit ihrem Vorbringen zwei Situationen zusammen. Auf der einen Seite besteht das Szenario, in dem bestimmte Tatsachen und/oder deren rechtliche Beurteilung einer Prüfung durch eine Verwaltungsbehörde unterzogen wurden. Bildlich gesprochen wurde eine Kiste, die bestimmte Sachen enthält, geöffnet, geprüft und wieder geschlossen. Auf der anderen Seite liegt das ganz andere Szenario vor, in dem später neue Tatsachen auftauchen, die zum Zeitpunkt der Prüfung sozusagen nicht in der Kiste waren. Unter diesen Umständen konnten diese spezifischen Grundlagen aus dem einfachen Grund nie Gegenstand der Prüfung sein, dass sie zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht vorhanden waren.

36. Im Hinblick auf das erste Szenario neige ich dazu, zuzustimmen, dass es, wäre der Steuerbescheid zu dem Zeitpunkt, in dem er erlassen wurde, fehlerhaft gewesen, unzweifelhaft Sache Terracults gewesen wäre, ihn innerhalb der vom nationalen Recht vorgeschriebenen Frist anzufechten. Die Nichtanfechtung hätte bedeuten können, dass dieser Bescheid in Bestandskraft erwachsen wäre und – unabhängig von seiner Richtigkeit oder Rechtmäßigkeit – von der Steuerpflichtigen nicht länger mit einem Einspruch hätte angefochten werden können.

37. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Solche Fristen sind nämlich nicht geeignet, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, auch wenn ihr Ablauf naturgemäß die vollständige oder teilweise Abweisung der erhobenen Klage zur Folge hat [13].

38. In Anwendung dieses Grundsatzes hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit dem Reverse-Charge-Verfahren entschieden, dass eine Ausschlussfrist, deren Ablauf als Sanktion für den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen den Verlust des Abzugsrechts zur Folge hat, nicht als mit der von der Mehrwertsteuerrichtlinie errichteten Regelung unvereinbar angesehen werden kann [14]. In der Tat liefe die Möglichkeit, einen Antrag auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses ohne jede zeitliche Beschränkung zu stellen, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann [15].

13 Vgl. u. a. Urteil vom 14. Februar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

14 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 Vgl. Urteil vom 14. Februar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39. Die vorliegende Rechtssache scheint jedoch anders gelagert zu sein. Sie scheint in das zweite oben beschriebene Szenario zu fallen. In der vorliegenden Rechtssache war der Steuerbescheid, soweit der Akte zu entnehmen ist, nicht fehlerhaft, als er von den Steuerbehörden erlassen wurde. Der Bescheid spiegelte die in den Rechnungen enthaltenen Angaben und die Ergebnisse der von den Steuerbehörden durchgeführten Prüfung wider. Diese Daten änderten sich erst später im Anschluss an Almos' Anfrage bei Donauland.

40. Somit änderte sich die Lage erst, *nachdem* der Steuerbescheid erlassen worden war und Terracult ihm entsprochen hatte [16]. Die Bitte der Empfängerin, ihre rumänische Mehrwertsteuernummer zu benutzen, löste den Wechsel zu einer anderen rechtlichen Regelung aus. Unter diesen Umständen kann Terracult kaum für die Entscheidung kritisiert werden, vom offensichtlichsten Verfahren für die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer Gebrauch zu machen, anstatt die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids anzufechten.

41. Ich verstehe, dass es Terracult wohl möglich gewesen wäre, nach nationalem Recht auf der Grundlage neuer, erst nach dem Erlass des Bescheids eingetretener Tatsachen Einspruch gegen den ersten Steuerbescheid einzulegen, obwohl er nicht rechtswidrig war [17]. Gleichwohl hätte Terracult im Licht der Unions- und der nationalen Regelungen mit einem solchen Vorgehen einen einigermaßen unorthodoxen Weg beschritten.

42. In der Tat ist im nationalen Recht in Art. 159 des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch ein besonderes Verfahren zur Berichtigung einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ausdrücklich vorgesehen. Es ist angebracht, zu betonen, dass das Vorhandensein eines solchen Verfahrens nach dem Unionsrecht geboten ist. Der Gerichtshof hat bereits klargestellt, dass der Neutralitäts- und der Effektivitätsgrundsatz *gebieten*, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die gewährleisten, dass Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, und das Recht haben, Erstattung der unter Verstoß gegen Unionsrecht erhobenen Abgaben zu erlangen [18].

43. Die von der rumänischen Regierung gegen die Möglichkeit dieses Vorgehens seitens Terracult vorgebrachten Argumente überzeugen nicht. Diese Regierung trägt vor, die vorliegende Rechtssache führe potenziell zu einem Konflikt zwischen dem Grundsatz der Rechtssicherheit (der sich aus der Notwendigkeit ableite, die Gültigkeit von Rechtsakten aufrechtzuerhalten, die nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist angefochten worden seien) auf der einen Seite und dem Grundsatz der Steuerneutralität (der auf der Notwendigkeit beruhe, zu gewährleisten, dass ein Steuerpflichtiger keine Steuer trage, die er nicht schulde) auf der anderen Seite, und sie könne mit Recht Ersterem gegenüber Letzterem den Vorzug geben.

44. Dies ist meiner Ansicht nach keine korrekte Darstellung der vorliegenden Rechtssache. Wie bereits oben in Nr. 35 der vorliegenden Schlussanträge angemerkt, möchte ich nochmals betonen, dass die vorliegende Rechtssache nicht einen angeblich fehlerhaften oder rechtswidrigen Steuerbescheid betrifft, der nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist angefochten wurde. Sie betrifft einen Umsatz, der, nachdem neue Tatsachen zutage getreten waren, nach Erlass eines Steuerbescheids neu eingestuft

16 Terracults Vorgehen, die festgesetzte Steuer zu entrichten, um dem Steuerbescheid zu entsprechen, kann somit kaum als sorgfaltswidrig betrachtet werden. Unabhängig von der zugrunde liegenden Situation war sie dazu nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie, gemäß dem „die Mehrwertsteuer … von jeder Person geschuldet [wird], die diese Steuer in einer Rechnung ausweist", verpflichtet.

17 Die rumänische Regierung hat geltend gemacht, dies sei in der Tat möglich, und diese Ansicht scheint durch die Antworten bestätigt zu werden, die das vorlegende Gericht auf die Fragen des Gerichtshofs gegeben hat. Ich weise jedoch darauf hin, dass Terracult diesen Standpunkt nicht geteilt und vorgebracht hat, diese Frage sei nach nationalem Recht nicht entschieden.

18 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

wurde. Von einem Steuerpflichtigen zu verlangen, einen (vermutlich rechtmäßigen und gültigen) Steuerbescheid anzufechten, leuchtet unter diesen Umständen nicht nur nicht ein, sondern wirft auch aus dem Blickwinkel der Steuerneutralität, der Gleichbehandlung und des Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf eine Reihe von Zweifeln auf.

45. Erstens würde das nationale Recht nach dieser Auslegung Steuerpflichtige, die sich – meiner Ansicht nach – in einer vergleichbaren Situation befinden, sehr unterschiedlich behandeln. Die Dauer der Frist, innerhalb deren einem Steuerpflichtigen gestattet wird, in Rechnungen enthaltene Informationen zu korrigieren und eine Berichtigung vorzunehmen, würde davon abhängen, ob die Steuerbehörden eine Prüfung vorgenommen und einen Steuerbescheid erlassen haben. Steuerpflichtigen, die einer Prüfung unterlagen, stünden nur 30 Tage zur Verfügung, um die Rechnungen durch Anfechtung der Rechtmäßigkeit der Steuerprüfung zu berichtigen. Denjenigen, die keiner Prüfung unterlagen, stünde die normale Frist von fünf Jahren zur Verfügung. Der Erlass eines Steuerbescheids würde daher die Ersetzung der normalen 5-Jahresfrist durch eine 30-Tagesfrist bedeuten.

46. Es scheint nicht möglich, diesen Unterschied zu rechtfertigen, da sich beide Steuerpflichtige im Hinblick auf das spätere Zutagetreten neuer Tatsachen in genau der gleichen Lage befinden könnten. Insoweit sei daran erinnert, dass nach ständiger Rechtsprechung „der Grundsatz der Gleichbehandlung, der für den Bereich der Mehrwertsteuer im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, [es verbietet,] dass vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre“ [19].

47. Zweitens würde die Verpflichtung eines Steuerpflichtigen, einen Steuerbescheid innerhalb von 30 Tagen anzufechten, selbst wenn die Grundlagen, die eine Berichtigung auslösen können, erst nach dem Erlass dieses Bescheids zutage treten, das Risiko bergen, das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf auszuhöhlen: Je nachdem, wann diese Grundlagen entdeckt werden, hätte der Steuerpflichtige sehr wenig Zeit für die Anfechtung, oder diese könnte sogar verfristet sein. Zum Beispiel hätten Terracult in der vorliegenden Rechtssache für die Anfechtung des ersten (am 4. März 2014 erlassenen) Steuerbescheids, nachdem die neuen Tatsachen (am 28. März 2014) zutage getreten waren, nur wenige Tage zur Verfügung gestanden. Ohne eine Prüfung und einen Steuerbescheid wäre Terracult in der Lage gewesen, die Rechnungen und die Steuer innerhalb der längeren Frist von fünf Jahren zu berichtigen.

48. Drittens schließlich unterstreichen diese eher abwegigen Folgen die Problematik des Ausgangspunkts. Es sei betont, dass sich eine nationale Regelung, nach der nicht mehr wiederzueröffnen ist, was bereits (durch die Verwaltung oder die Gerichte) geprüft wurde, im Allgemeinen als vernünftig und angemessen darstellt. Dieser Grundsatz kann jedoch logischerweise nur auf die rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkte Anwendung finden, die tatsächlich Gegenstand der Prüfung waren. Demgegenüber kann sich die Wirkung der Verfristung nicht auf neue Grundlagen erstrecken, die nicht Gegenstand einer solchen Prüfung waren und sein konnten, weil sie zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht vorhanden waren [20].

19 Vgl. z. B. Urteil vom 13. März 2014, Jetair und BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, Rn. 53).

20 Unter Anwendung derselben Logik kann eine breitere Analogie im Zusammenhang mit der Überprüfung durch ein Gericht gezogen werden. In diesem Zusammenhang besteht sogar eine größere Notwendigkeit der Beständigkeit und Unveränderlichkeit der Rechtsverhältnisse, sobald sie durch eine rechtskräftige Gerichtsentscheidung begründet worden sind, wodurch sicherlich stärkere Wirkungen erzeugt werden als im Fall von Verwaltungs- oder Steuerentscheidungen. Doch selbst in diesem Zusammenhang steht der Umstand, dass der Fall Gegenstand eines Rechtsmittels oder sogar eines weiteren Rechtsmittels war, der Wiedereröffnung des Falles nicht entgegen, wenn später neue Tatsachen zutage treten, die eine außerordentliche Maßnahme rechtfertigen. Sie stellen schlichtweg verschiedene Gesichtspunkte und verschiedene Rechtsbehelfe dar. Somit muss eine vergleichbare Logik erst recht für das Mehrwertsteuersystem gelten, das im Namen der Steuerneutralität bereits ein viel größeres Maß an Flexibilität und die Möglichkeit einer Berichtigung vorsieht und erlaubt.

49. Im Licht der vorstehenden Erwägungen komme ich daher zu dem Ergebnis, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit einer Bestimmung oder Praxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die die Berichtigung von Rechnungen in Bezug auf Umsätze, die während eines Zeitraums getätigt wurden, der Gegenstand einer Steuerprüfung war, in deren Anschluss die Steuerbehörden einen Steuerbescheid erlassen haben, der bestandskräftig geworden ist, nicht gestattet, wenn nach dem Erlass des Steuerbescheids zusätzliche Informationen zutage getreten sind, die zur Anwendung einer anderen Steuerregelung (des Reverse-Charge-Verfahrens) führen würden.

2. Guter Glaube, Rechtsmissbrauch und Betrug

50. Die rumänische Regierung bringt des Weiteren vor, das Recht auf Berichtigung und Stellung eines Erstattungsantrags, das normalerweise in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen sei, könne unter Umständen wie denen im Ausgangsverfahren beschränkt werden, da die Lieferantin nicht in gutem Glauben oder jedenfalls rechtsmissbräuchlich gehandelt habe. In dieser Hinsicht betont die rumänische Regierung, dass die Berichtigung der Rechnungen *de facto* die Ergebnisse der ersten Steuerprüfung aufgehoben habe. Außerdem weist diese Regierung darauf hin, dass die von Terracult an Almos verkauften Waren nach dem Verkauf Gegenstand einiger verdächtiger Umsätze zwischen Almos und einem Dritten gewesen seien.

a) Guter Glaube

51. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass guter Glaube, wenngleich das Recht auf Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Umsatzsteuer gewährt werden muss, wenn der Steuerpflichtige in gutem Glauben handelte, keine notwendige Voraussetzung für das Recht auf Berichtigung darstellt. Der Gerichtshof hat nämlich entschieden, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, verlangt, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, ohne dass die Mitgliedstaaten eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig machen dürfen. Diese Berichtigung darf nicht im Ermessen der Finanzverwaltung stehen [21].

52. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das vorlegende Gericht in seiner Antwort auf die Fragen des Gerichtshofs ausgeführt hat, es ergebe sich aus der Akte, dass die Steuerbehörden die Entrichtung der geschuldeten Steuer zu keiner Zeit von der Empfängerin (Almos) verlangt hätten. Es ist nicht klar, weshalb die Steuerbehörden keinen Versuch unternommen haben, zu prüfen, ob die Steuer von der Empfängerin entrichtet werden könnte, so dass der von der Lieferantin (Terracult) rechtsgrundlos gezahlte Betrag ohne Verlust für die Staatskasse zurückgezahlt werden könnte. In der mündlichen Verhandlung nach dem Grund gefragt, war die rumänische Regierung nicht in der Lage, hierfür eine Erklärung zu geben.

53. Unabhängig davon überzeugen mich zudem die Gesichtspunkte nicht, die die rumänische Regierung im Zusammenhang mit der vorliegenden Rechtssache anführt, um zu unterstellen, Terracult habe nicht in gutem Glauben gehandelt.

54. Insbesondere erschließt sich mir nicht die Logik des Arguments, wonach der Umstand, dass die Wirkung der Berichtigung der Rechnungen die Ergebnisse des sich aus der Steuerprüfung ergebenden Steuerbescheids aufhebe, als solcher einen Anhaltspunkt dafür darstelle, dass die Steuerpflichtige nicht in gutem Glauben gehandelt habe.

21 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 58 und 68), vom 18. Juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 37 und 38), und vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 27).

55. Der Zweck einer Berichtigung von Rechnungen besteht gerade darin, eine frühere Situation, die auf der Basis nachträglich zutage getretener Grundlagen als unrichtig angesehen wird, zu ändern. Folglich ist der bloße Umstand, dass die berichtigten Rechnungen die Wirkungen des ersten Steuerbescheids aufgehoben haben, weder geeignet noch ausreichend, um das Fehlen guten Glaubens auf Seiten der Steuerpflichtigen zu beweisen. Dazu ist mehr erforderlich. Es ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff des „guten Glaubens" beinhaltet, dass der Steuerpflichtige die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet [22].

56. Daher können die Steuerbehörden nur dann das Fehlen guten Glaubens geltend machen, wenn sie ausdrücklich fahrlässiges Verhalten des Steuerpflichtigen behaupten, die rechtlichen und tatsächlichen Gründe zur Stützung dieser Ansicht erläutern und gegebenenfalls Beweise vorlegen, die diese Behauptungen bestätigen [23]. In der vorliegenden Rechtssache scheint jedoch – zweifellos, was die dem Gerichtshof unterbreiteten Tatsachen und Erklärungen anbelangt – in dieser Hinsicht keine klare und begründete Behauptung zu existieren.

57. Es sei daran erinnert, dass es unerheblich ist, dass die tatsächliche Aufhebung des ersten Steuerbescheids erfolgte, nachdem eine Steuerprüfung stattgefunden hatte. Der Gerichtshof hat nämlich in der Rechtssache Zabrus Siret [24] – einer jüngeren Rechtssache, die ebenfalls die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften betraf – unmissverständlich festgestellt, dass „[die Mehrwertsteuerrichtlinie] sowie die Grundsätze der Effektivität, der Steuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach es – in Abweichung von der für Berichtigungen von Mehrwertsteuererklärungen im nationalen Recht vorgesehenen Verjährungsfrist von fünf Jahren – einem Steuerpflichtigen unter Umständen wie denen des Ausgangsfalls nur deshalb verwehrt ist, zur Geltendmachung seines Vorsteuerabzugsrechts eine Berichtigung vorzunehmen, weil diese Berichtigung einen bereits geprüften Zeitraum betrifft" [25].

58. Das vorlegende Gericht verweist in seinem Vorabentscheidungsersuchen in der Tat auf dieses Urteil und vertritt die Ansicht, dass die sich aus diesem Urteil ergebenden Grundsätze auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens Anwendung finden sollten.

59. Dem stimme ich zu. Im Licht der von der rumänischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen und mündlichen Ausführungen vorgebrachten Argumente scheint in der vorliegenden Rechtssache das Hauptproblem darin zu bestehen, dass die Steuerbehörden die streitigen Umsätze bereits geprüft hatten und folglich nicht akzeptieren, dass ein Steuerpflichtiger nachfolgend die Ergebnisse ihres Bescheids aufhebt, ohne den üblichen Weg zu beschreiten: Einspruch, gegebenenfalls gefolgt von Gerichtsverfahren. In den Nrn. 34 bis 49 oben habe ich erläutert, warum dieser Standpunkt in der vorliegenden Rechtssache jedoch unhaltbar ist.

b) Rechtsmissbrauch

60. Dieselben Überlegungen gelten im Hinblick auf den Vortrag der rumänischen Regierung, Terracult habe ihre Rechte missbraucht.

22 Vgl. Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 26).

23 Mehr zu dieser Frage in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, insbesondere Nrn. 33 bis 36).

24 Vgl. Urteil vom 26. April 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Ebd., Rn. 56 und Tenor.

61. Es ist angebracht, in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis von der Erfüllung zweier Voraussetzungen abhängt. Zum einen müssen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. Zum anderen muss sich aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ergeben, dass mit dem fraglichen Umsatz im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll [26].

62. Ich kann jedoch auf der Grundlage des Akteninhalts nicht erkennen, dass die Steuerbehörden das Vorliegen eines Missbrauchs festgestellt hätten.

63. Erstens ist nicht klar, den Erhalt welchen „Steuervorteil[s] …, dessen Gewährung dem mit [den Mehrwertsteuerb]estimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe“, Terracult durch ihr Vorgehen angestrebt haben könnte. Wie oben in den Nrn. 23 bis 26 erwähnt, ist Terracult nicht die Schuldnerin der von ihr entrichteten Steuer. Gleichwohl hat sie die Steuer im Anschluss an die erste Steuerprüfung ordnungsgemäß entrichtet. In der Folge fand sich Terracult, wie sie in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, zwischen zwei Stühlen wieder: Einerseits hatte sie an den Staat Mehrwertsteuer entrichtet, die, obgleich nicht geschuldet, nicht erstattet werden kann; andererseits lehnt die Empfängerin gegenüber Terracult eine Erstattung dieser Steuer ab, da die Umsätze nicht den normalen Steuerregelungen, sondern dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen. Im Kern hat somit letztlich Terracult eine Steuer zu tragen, die sie nicht schuldet.

64. Auf dieser Grundlage scheint es mir, dass Terracult keinen ungerechtfertigten Vorteil anstrebt. Sie versucht lediglich, die Neutralität im Hinblick auf die streitigen Umsätze wiederherzustellen.

65. Zweitens sei daran erinnert, dass die Steuerbehörden zur Feststellung eines Missbrauchs konkrete Grundlagen feststellen müssen, die die Annahme ermöglichen, die Parteien hätten von einer künstlichen Gestaltung zur Umgehung der Anwendung der maßgeblichen Mehrwertsteuerregelungen Gebrauch gemacht, um einen ansonsten unzulässigen Vorteil zu erlangen [27]. Es befindet sich jedoch in der Akte und ganz sicher im Vorlagebeschluss nichts, was die Aufrichtigkeit der vorgenommenen Berichtigungen der den in Rede stehenden Umsatz betreffenden Rechnungen in Frage stellt. Der bloße Umstand, dass die zweite Berichtigung der Rechnungen die Wirkung hatte, die Ergebnisse des früheren Steuerbescheids aufzuheben, kann, wie bereits erläutert, keinen Beweis für das Nichtvorliegen wirklicher Umsätze darstellen.

66. Im Licht dieser Erwägungen kommt es in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Wirklichkeit darauf an, ob die Berichtigung der Rechnungen durch die von Terracult angeführten neuen Grundlagen gerechtfertigt ist oder aber in betrügerischer Absicht vorgenommen wurde. Dies bringt mich zum nächsten von der rumänischen Regierung in diesem Zusammenhang angeführten Gesichtspunkt.

c) Betrug

67. In ihren Erklärungen verweist die rumänische Regierung auf den Umstand, dass die von Terracult an Almos verkauften Rapssamen nach diesem Verkauf Gegenstand verdächtiger Umsätze zwischen Almos und einem Dritten gewesen seien.

26 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 74 und 75), und vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 49).

27 Zu Einzelheiten zu dieser Frage vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Cussens u. a. (C-251/16, EU:C:2017:648, Nrn. 23 bis 31 und 58 bis 107).

68. Hierzu sei daran erinnert, dass nach ständiger Rechtsprechung ein Steuerpflichtiger das Recht auf Vorsteuerabzug verliert, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch seine Handlung an einem Umsatz beteiligte, der in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen war. Es ist Sache der Steuerbehörden, die Steuerbetrug oder Unregelmäßigkeiten seitens eines Wirtschaftsteilnehmers festgestellt haben, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom anderen Wirtschaftsteilnehmer ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass Letzterer wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen war [28].

69. Wenn hingegen die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind, ist es mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen von seinem Geschäftspartner oder von einem anderen, in der Lieferkette vorausgehend oder nachfolgend handelnden Wirtschaftsteilnehmer begangenen Steuerbetrug einbezogen war, durch die Versagung dieses Rechts zu sanktionieren [29].

70. Vor diesem Hintergrund hätten die Steuerbehörden, damit die von der rumänischen Regierung angeführten Umstände im Hinblick auf Terracult maßgeblich wären, feststellen müssen, dass Terracult Teil eines Betrugssystems war oder zumindest von einem solchen wusste oder hätte wissen müssen. Zumindest im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren ist die rumänische Regierung jedoch nicht so weit gegangen, geltend zu machen, dass Betrug oder ein anderes rechtswidriges Handeln vorlagen. Außerdem hat sie keine Grundlagen zur Bestätigung ihrer Unterstellung vorgebracht, Terracult habe gewusst oder hätte wissen müssen, dass mit den fraglichen Gegenständen nach dem Verkauf an Almos verdächtige Umsätze stattgefunden hatten.

71. In der mündlichen Verhandlung wurde die rumänische Regierung gebeten, deutlicher zu erläutern, warum ihrer Ansicht nach Terracult nicht mit der erforderlichen Sorgfalt im Hinblick auf diese Umsätze gehandelt habe und welche Bestimmungen des nationalen oder des Unionsrechts die Grundlage für höhere Sorgfaltsanforderungen an diese Gesellschaft darstellen könnten. Die rumänische Regierung hatte jedoch Schwierigkeiten, eine klare Antwort auf diese Frage zu geben. Sie verwies lediglich auf Terracults mangelnde Reaktivität bei der Suche nach Unterlagen, die den Ort der Lieferung der an Almos verkauften Gegenstände betrafen, und eher allgemein auf (nicht konkretisierte) Buchführungsfehler.

72. Mir erschien diese Antwort insbesondere deshalb verblüffend, weil Terracult (und nachfolgend Almos) den Feststellungen der Steuerprüfer im Hinblick auf die Neueinstufung der Verkäufe als Inlandslieferungen zugestimmt hat und vor der mündlichen Verhandlung keine Buchführungsfehler bei Terracult behauptet worden waren. Jedenfalls bin ich nicht davon überzeugt, dass ein solcher Fehler – der, wie die Kommission zu Recht aufgezeigt hat, wohl geringfügig und rein formaler Art wäre – den vollständigen Verlust des Rechts Terracults auf Berichtigung und Erstattung rechtfertigen könnte.

73. Nach ständiger Rechtsprechung dürfen die Mitgliedstaaten zwar Maßnahmen erlassen, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerbetrug zu verhindern. Diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, und dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen [30]. Der Gerichtshof hat insbesondere festgestellt, dass eine Sanktion, die in der völligen Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug besteht, unangemessen erscheint, wenn kein Betrug und

28 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 48 und 50), und vom 3. Oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, Rn. 30 und 31).

29 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 45 und 46), und vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 49).

30 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, Rn. 28 und 29).

keine Schädigung des Haushalts des Staates nachgewiesen sind[31]. Entsprechendes muss zweifellos im Hinblick auf die vollständige Weigerung gelten, einem Steuerpflichtigen die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer und eine Erstattung rechtsgrundlos entrichteter Steuer zu gestatten.

74. Ein Mitgliedstaat kann daher die von einem Steuerpflichtigen beantragte Berichtigung und Erstattung nur verweigern, wenn die Steuerbehörden auf der Grundlage objektiver Anhaltspunkte rechtlich hinreichend nachweisen können, dass die Berichtigung der Rechnungen, die die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auslöste, bösgläubig vorgenommen wurde, einen Rechtmissbrauch darstellt oder in einen Steuerbetrug einbezogen war, von dem der Lieferer wusste oder hätte wissen müssen.

75. Es ist offenkundig Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist.

V. Ergebnis

76. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die von der Curtea de Apel Timișoara (Berufungsgericht Temeschwar, Rumänien) zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

– Die Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit stehen einer Bestimmung oder Praxis eines Mitgliedstaats entgegen, die die Berichtigung von Rechnungen in Bezug auf Umsätze, die während eines Zeitraums getätigt wurden, der Gegenstand einer Steuerprüfung war, in deren Anschluss die Steuerbehörden einen Steuerbescheid erlassen haben, der bestandskräftig geworden ist, nicht gestattet, wenn nach dem Erlass des Steuerbescheids zusätzliche Informationen zutage getreten sind, die zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens führen würden.

– Ein Mitgliedstaat kann die Berichtigung und die Erstattung vom Lieferer rechtsgrundlos gezahlter Steuer nur verweigern, wenn die Steuerbehörden auf der Grundlage objektiver Anhaltspunkte rechtlich hinreichend nachweisen können, dass die Berichtigung der Rechnungen, die die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auslöste, bösgläubig vorgenommen wurde, einen Rechtmissbrauch darstellt oder in einen Steuerbetrug einbezogen war, von dem der Lieferer wusste oder hätte wissen müssen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist.

31 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 68 und 70).